

Técnicas Especiales de Investigación del Fraude Fiscal

Por Carlos A. García Pastrana

Rol de la Tributación

La legislación tributaria parte de considerar que la obligación debe establecerse sobre la base de la hipótesis legal y bajo la configuración del hecho imponible, en orden al acaecimiento de la verdad esencialmente económica reuniendo para ello los elementos personales, materiales, temporales y espaciales que la misma requiere.

Dado que rige el principio de autodeterminación –por el conocimiento cierto y directo de la materia imponible–, en particular en aquellos gravámenes de naturaleza compleja, la mayoría de las legislaciones adoptan el temperamento de prever en la legislación un mecanismo de determinación indirecto sobre la materia imponible en forma subsidiaria a la anterior. Razón por la cual, ante la falta de exteriorización de la obligación por parte del destinatario legal tributario, va de suyo que el fisco podrá hacer uso de tal mecanismo para arribar con verosimilitud a la medición y cuantificación aproximada de la obligación tributaria respectiva.

En síntesis, resultará que la medición y cuantificación de la tributación se concretará por un medio cierto y subsidiariamente, bajo medios presuntivos.

El camino técnico que se plantea en la gestión tributaria y los factores involucrados en el lavado de activos no permiten descartar ambos casos, dado que los dos medios podrán contar en su esencia económica con una actividad legal o ilegal.

Mientras en la actividad legal se deberá desentrañar si ésta se mimetiza con ac-

tividades ilegales, o responde exclusivamente a la evasión fiscal u otros delitos que tengan que ver con esta materia, en la segunda el control estatal no estará exento de participar en su detección por algún tipo de manifestación de riqueza o consumo.

Lo cierto es que ante esta situación se presentan con mayor relieve dos conceptos:

- **La simulación:** por el montaje de una actividad legal que en esencia es ilegal.

- **La presunción:** ante la carencia de indicios directos y ciertos sobre la actividad del “supuesto” contribuyente.

La simulación

Se entiende por simulación aquella alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato(1).

Concebida bajo tal concepto, se requiere de una estructura definida para su concreción.

El artifice de la maniobra efectúa la identificación de los distintos objetivos que persigue(2) para ello evaluará cuales son los indicadores que monitorea el control estatal y de esta forma cumplirá con el estándar así definido por el Estado(3).

A diferencia de un modelo como se conoce habitualmente(4) la simulación no tiene por finalidad verificar su representatividad sino poner en funcionamiento variables ficticias elaboradas al efecto y lograr el solapamiento de éstas con las que efectivamente tienen lugar en el mundo de los nego-

Carlos Alberto García Pastrana,

Contador Público Nacional

(Universidad Nacional de

Entre Ríos),

Master en Derecho Tributario

(Universidad de Barcelona),

Especialización en Tributación

(Universidad de Buenos Aires),

Jefe (Int.) de la División

Agropecuaria, Pesquera y

Minera de la Dirección

de Análisis de

Fiscalización Especializada –

AFIP. Docente e investigador del

IEFPA.

cios.

Casos de simulación Unión Europea

En el caso europeo se lo ha llamado por su modalidad “El fraude carrusel” con la finalidad de describir bajo dicho término ciertos tipos de fraudes de impuestos indirectos.

Este fraude involucra múltiples transacciones a través de la connivencia de operadores de diferentes jurisdicciones, en particular dentro de la Unión Europea.

La finalidad es la interposición de sociedades que repercuten el IVA a otros

(1) Diccionario de la Real Academia Española.

(2) Ver al respecto las características del lavador de activos indicadas en el Capítulo 1.

(3) Para ello obtiene todo tipo de información, especialmente de la organización estatal.

(4) Cuyo fin es adoptar una simplificación de la realidad y por ende que tal simplificación sea representativa.

obligados tributarios con la intención de generar hacia sus destinatarios un aparente derecho a la deducción.

Tal como lo han descrito distintos autores, el mecanismo(5) del fraude normalmente se concreta de la siguiente forma:

La empresa A, registrada en el Estado miembro X, realiza una entrega intracomunitaria de bienes a la empresa B, registrada en el Estado miembro Y.

La empresa B adquiere los bienes exentos de IVA y a continuación realiza una entrega interna a la empresa C, también en el Estado miembro Y. La empresa B (missing trader o "trucha") repercute el IVA en sus ventas a la empresa C, pero no lo ingresa y, al poco tiempo, desaparece.

La empresa C ("destinatario final") deduce el IVA correspondiente a sus adquisiciones a B y vende los bienes en el mercado interno repercutiendo el IVA. La pérdida de recaudación del IVA es igual a la cuota pagada por C a B y no ingresada por esta última empresa. Debe destacarse, sin embargo, que, en ésta como en otras modalidades de fraude, puede desplazarse el importe del Impuesto dejado de ingresar hacia una reducción de los precios de venta con objeto de obtener una situación más competitiva, vía precios.

Con objeto de ocultar el nexo o relación existente entre B (el missing trader) y C (el "destinatario final"), los bienes, por lo general, son suministrados por B a C a través de una o varias empresas inter-

medias D, E, F, etc. ("pantallas") que, añadiendo un mínimo valor a la operación, realizan correctamente sus declaraciones y tienen por único objeto dificultar la inspección y, principalmente, evitar que se remonte fácilmente de C a B.

Este mecanismo que se dirige luego a otros países de la comunidad con los mismos perjuicios apuntados, documentando falsamente toda la transacción, incluyendo el supuesto traslado de mercaderías, lleva consigo el fraude fiscal en magnitudes cuantiosas.

Ha señalado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en los asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03 que:

"las operaciones por las que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro compra bienes a sociedades establecidas en ese Estado miembro y los revende a compradores establecidos en otro Estado miembro, operaciones que no son constitutivas en sí mismas de fraude al impuesto sobre el valor añadido, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, apartado 1, 4 y 5, apartado 1, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva..."

Indica respecto a tales operaciones, que éstas "cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la

intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento..."

El derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido.

A razón de esta tendencia jurisprudencial la Ley 36/2006 introdujo en la legislación española, entre otros cambios, la modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido(6) como parte de las medidas contra el fraude fiscal (7).

Con la reforma integra el texto legal un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para quien adquiera mercancías procedentes de dichas tramas, en las que se ha producido el impago del Impuesto en una fase anterior.

Se trató de una medida de similares características adoptada en países de la Unión Europea con el fin de desincentivar este tipo de fraude.

República Argentina

En el caso argentino se puede citar el

(5) Miguel Gayà Arjalaguer - Agencia Estatal de Administración Tributaria "Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA" - Trabajo presentado al VII-B Curso de Alta

(6) Se añade un nuevo apartado cinco al artículo 87, con la siguiente redacción:

«Cinco. 1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.

b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

(7) Obsérvese al respecto los operativos Azahar y Basile llevado a cabo por la Agencia Tributaria Española.

uso de facturación apócrifa por antonomasia en el ámbito tributario y vinculado a la disminución de la obligación que surge particularmente en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias.

El primer párrafo "in fine" del artículo 33 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) señala que "Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas."

El segundo párrafo del artículo 33 de la Ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) dispone que "la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de 10 años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible."

A los fines de probar la validez, el responsable debe cumplir los extremos legales, para ello dispone de la información que provee el organismo como de los recaudos que al respecto deberá tener en la concreción de su operación comercial.

En el "web site" de la Administración Federal de Ingresos Públicos se encuentra a disposición de los compradores, locatarios y prestatarios la siguiente información respecto de sus proveedores.

Padrón de Inscriptos en I.V.A.: en este sitio de la página se puede verificar si el proveedor se encuentra inscripto en el impuesto al valor agregado.

Facturas Apócrifas: la información que contiene esta base de datos corresponde a facturas o documentos equivalentes que, por algún motivo, fueron calificados como apócrifos. Los datos son de carácter meramente informativo, con una función preventiva, ya que se han detectado casos de facturas o documentos equivalentes que correspondían a firmas totalmente inexis-

tentes, así como también a empresas reales a las que se les pudo haber falsificado documentación.

Consulta de Validez de los Comprobantes Recibidos (facturas "A" y "B"): en este sitio de la página se puede verificar si la consulta efectuada coincide con una autorización otorgada por la Administración Federal de Ingresos Públicos y si ésta se encuentra vigente. En aquellos casos que el contribuyente se encuentre habilitado a la emisión de comprobantes electrónicos, también se encuentra disponible la consulta sobre la emisión efectuada bajo esta modalidad.

Consulta de impresantas habilitadas: esta es otra de las herramientas que permite verificar si la imprenta que ha efectuado la impresión en papel de un comprobante ha reunido los requisitos como tal y si se encuentra incluida en el Registro Fiscal de Imprentas.

Incumplimientos de Obligaciones: este sitio de la página contiene información sobre contribuyentes que registran incumplimientos de sus obligaciones fiscales [art. 101, quinto párrafo, L. 11683 y art. 8º, inc. j), L. 25152].

Vale resaltar que el Artículo agregado a continuación del 33 indica en su primer párrafo que:

"Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos."

Del artículo 8º surge a su vez que responderían con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas, puntualmente el inciso h), aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación

del artículo 33 de la presente ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible. (Inciso incorporado por art. 1º, punto II de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

Medio de pago: Para considerar la veracidad de la transacción, el organismo fiscal cuenta a su vez con otros elementos de análisis de cada transacción, la Ley 25.345 y su reglamentación mediante RG 1547/03 (AFIP), la cual limita el cómputo del crédito fiscal y el gasto cuando no se utilizan los medios de pago dispuesto en la citada norma.

En el caso argentino la situación de fraude bajo el mecanismo de facturación de bienes o servicios de carácter anómalo presenta varias aristas que requieren definición para luego establecer un criterio fiscal (8).

*Si efectivamente tuvo lugar la salida de fondos del patrimonio del contribuyente.

*Si la erogación se encuentra vinculada a la generación de ganancia gravada.

* Si el bien o servicio realmente existió en el ámbito de los negocios auditados.

Oposición ante el fisco de facturas apócrifas

La existencia de operaciones simuladas mediante un instrumento anómalo –factura falsa– al ser exhibida ante la autoridad fiscal se introduce la acción de perjuicio y por consiguiente de fraude fiscal, donde el control estatal pondrá en funcionamiento las herramientas técnicas con el objetivo de limitar la citada acción y resarcir el daño ocasionado al erario público.

Un mecanismo disponible en la legislación argentina es bajo la figura de "salidas no documentadas" cuyo fin es que toda erogación, que no sea destinada a la adquisición de bienes y llegue a ser ganancia gravada bajo la titularidad del beneficiario, se la puede gravar con el 35% bajo este concepto y no resulte de-

(8) Ver al respecto la causa Ricigliano, Luis - Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal - Sala V - Buenos Aires, 16 de octubre de 2007.

ducible en el balance impositivo, entendiendo la Corte Suprema de Justicia que se trata de un tributo con cierta autonomía respecto del propio impuesto a las ganancias, no obstante encontrarse regulado en la ley del citado gravamen, por lo que opera independientemente del mencionado impuesto.

Entonces ante un gasto documentado falsamente donde tiene lugar la salida de fondos y resulta probado que presentan un destino distinto a los fines de la empresa, el tribunal entendió que corresponde la aplicación de la figura de “salidas no documentadas” y no es procedente la deducción del gasto (dado que no constituyó una erogación necesaria para obtener ganancias gravadas).

En este orden, implica impedir el crédito fiscal vinculado a la supuesta erogación frente al impuesto al valor agregado, la no deducción del gasto en el impuesto a las ganancias y la tributación del 35% en concepto del tributo “salidas no documentadas”.

Gastos sin documentación

Cuando una erogación no tiene documentación de respaldo puede deberse a que se ha perdido la misma, o se computó erróneamente un monto determinado o directamente tuvo lugar la intención de disminuir la obligación tributaria respectiva.

No obstante, ante esta situación se produce una diferencia notable con el caso anterior, dado que no hay simulación de la transacción sino el cómputo de un monto incorrecto que disminuye la obligación.

Bajo este orden, cuando no se prueba cual es el verdadero destino de los fondos pero tampoco se puede probar que deja de ser necesario para la obtención de ganancia gravada, se ha interpretado que corresponde aplicar la figura de “salidas no documentadas” pero permitiendo la deducción del gasto en el balance impositivo.

Evolución de la simulación con facturación apócrifa

Puede indicarse que la evolución del fraude fiscal en los comprobantes de

respaldo de las transacciones se ha producido de la siguiente forma, de acuerdo a las características que se han sucedido en el tiempo:

Carencia de factura o documento equivalente: donde primariamente el contribuyente exponía un gasto en su declaración impositiva y ante la fiscalización, con el menor análisis técnico decae el argumento en orden a estar presente una operación inexistente (en determinados casos el contribuyente llegó a consignar un número de inscripción tributaria de un supuesto proveedor sin ningún tipo de relación económica, financiera, documental como tampoco de connivencia entre las partes).

Existencia de factura o documento equivalente apócrifo: donde se produce el copiado de comprobantes cuyo destino de la prestación es un tercero (vgr. factura melliza) o la generación de tales comprobantes mediante mecanismos de impresión distintos a los autorizados por el organismo fiscal para documentar una operación inexistente.

Una variante de este mecanismo es la participación de imprentas autorizadas por el organismo fiscal sin la connivencia del proveedor o prestador del bien y/o servicio. En estos casos, se puede considerar que la facturación de personas físicas constituyó uno de los casos de mayor uso.

Existencia de factura o documento equivalente válido: en esta etapa el artífice de la maniobra lleva adelante la creación de un “pseudoprestador” (9), lo inscribe ante el organismo fiscal y tramita la obtención de comprobantes que le permitan facturar el impuesto al valor agregado. En este procedimiento no hablamos del comprobante falso en su forma o continente sino en su contenido, en rigor de verdad no ha dejado de documentar una operación inexistente.

Algunas características de los que se ha definido como “usina de facturación apócrifa”:

**Empresas donde los directorios se integran con testaferreros o prestanombres.*

**Impresión de facturas a nombre de éstas.*

**Se encuentra inscrita formalmente en AFIP, Inspección General de Justicia, Rentas provinciales, etc.*

**Alquilan oficinas desde las cuales simulan tener alguna actividad.*

**Atienden las inspecciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando intentan ser verificadas.*

**El costo de la facturación generalmente, oscila en un porcentaje de la masa de impuesto que estos instrumentos falsos les permiten evadir.*

**Cuando la empresa es detectada como apócrifa, es reemplazada por otra “nueva”.*

**La organización cuenta con facturas que responden a los distintos rubros económicos.*

**Documentación internacional falsa: buscan justificar sus incrementos patrimoniales marginales, de documentación falsa y de préstamos provenientes del exterior, generalmente de empresas radicadas en paraísos fiscales. La documentación es presentada con las formalidades mínimas (apostillados notariales internacionales, balances falsos, etc.), lo que evidencia el alto grado de estructura y articulación internacional de la organización delictiva.*

La presunción

Sin entrar en los pormenores de cada legislación tributaria, para seguir el mecanismo indirecto de la determinación de la obligación se utiliza la presunción, partiendo de presunciones generales como indicios de determinados hechos sin constituir un hecho inferente hasta abordar las presunciones legales, las que como tal adquieren cierta autonomía en la sustanciación económica reconstruyendo así el hecho imponible y por ende la obligación.

Presumir algo significa sospechar, juzgar o conjeturar acerca de una cosa, por tener señales o indicios para ello. Esto implica que con un elemento anómalo, llamativo o irregular que se observe en el proceso de fiscalización, el auditor podrá llegar a sospechar a partir del citado elemento que el contribuyente no

(9) En este caso no se trata de personas físicas sino de la creación de personas jurídicas, las que disponen de cuentas bancarias, reflejan movimientos financieros, prestan servicios o proveen bienes intangibles, es decir aquellos productos de difícil rastreo.

ha declarado parte de su patrimonio o ha omitido ingresos sujetos a tributación.

Ese indicio dado por un hecho conocido, constituye el elemento inferente pero no suficiente para aplicar una presunción del tipo legal.

En el ámbito de determinación por vía indirecta, interesa la presunción legal. Este hecho denota que quien ostenta la facultad de establecerla es el legislador y en tal sentido debe fijar dos parámetros que permitan su aplicación:

*El hecho inferente y

* El hecho que debe inferirse

No se puede establecer cualquier hecho como así tampoco cualquier consecuencia. Caso contrario, nos llevaría a la existencia de una falsedad jurídica que tampoco reuniría los requisitos de una ficción(10) y entraría en pugna con los principios constitucionales.

Queda por precisar entonces cuál es la finalidad de la presunción, cómo se establece y qué principios constitucionales adquieren mayor importancia en el análisis.

* Tiene como finalidad suplir a la insuficiencia de la prueba directa.

* Es decir, no consiste en un procedimiento destinado a medir ésta base sino otras magnitudes que reemplazan a aquella. De manera tal que los métodos indiciarios no miden ni bien ni mal el beneficio neto efectivo que las normas hayan erigido en base imponible. Lo que persiguen es medir una base alternativa.

* Se establece sobre la base de caracteres comunes en los hechos, de manera tal que se presume que en iguales circunstancias éstos se comportarían de la misma manera.

* A su vez se divide la presunción legal en absoluta y relativa, donde la distinción radica en la intensidad de la relación que la ley impone entre el hecho inferente y el hecho inferido, lo cual se traduce en un efecto procesal.

Mientras que las primeras no admiten prueba en contra, sí lo hacen las segundas.

Se debe hacer una distinción con respecto a la prueba. La admisión de prueba "en contra" de la pretensión fiscal permite establecer dos alcances:

*El primero referido a que los elementos aportados afectan la inferencia pero no el indicador que da origen a la misma.

* El segundo, tiene lugar en el hecho de que si la prueba desestima el indicador implica que directamente no puede haber ninguna inferencia.

El incremento patrimonial no justificado

El patrimonio sin justificación deriva directamente cuando la existencia de un bien –tangible o no- susceptible de tener valor es atribuido a una persona y esta no puede sustentar la solvencia económica para ser titular del citado bien.

La falta de solvencia estará vinculada a una economía clandestina como a una economía legal que difiere de la economía y contabilidad fiscal (sea declarado por el contribuyente como por la información disponible respecto de éste).

El mecanismo para llegar a tal conclusión surge de dos alternativas:

a)No tiene actividad económica o la que exterioriza no es suficiente para respaldar el patrimonio a una fecha determinada o un incremento de éste de acuerdo a su magnitud económica.

b)El financiamiento de terceros no se presenta válido y suficiente para acreditar dicha condición, al encontrarse dotado de falsedad o constituir verdaderamente una ficción(11).

Los indicios, permitirán luego indagar aún más sobre la cuestión, permitiendo corroborar que se trata de la sustracción de obligaciones a la luz de la tributación,

aunque con una actividad legal. O por el contrario, constituye una fuente de generación de ingresos de naturaleza ilegal.

Sin avanzar sobre esto último, la acción fiscal en la persecución del cobro de gravámenes se concentrará en los puntos a) y b), incluso aplicando la presunción legal, permitiendo así la cuantificación de la materia imponible. No obstante, quedará otro dilema a resolver, el grado de certeza de los indicios que nos lleven a señalar la existencia o no de una maniobra de lavado de activos, ya en el ámbito de lo que se conoce como incremento patrimonial no justificado.

Legislación Argentina(12)

Se transcribe a continuación el enunciado legal respecto a la presunción "iuris tantum" sobre incrementos patrimoniales no justificados.

f) Los incrementos patrimoniales no justificados, representan:

1) En el impuesto a las ganancias:

Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2) En el impuesto al valor agregado:

Montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

3) El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan.

(Inciso sustituido por art. 1° pto. VII de la Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial)

Las presunciones establecidas en los distintos incisos del párrafo precedente no podrán aplicarse conjuntamente

(10) Se hace referencia aquí a la ficción como construcción jurídica y no como el producto de algo ficticio o falso con intención de dañar.

(11) Una razonada interpretación nos lleva a precisar que aquellos casos que no resulta técnicamente admisible los argumentos del contribuyente y redundan en un incremento patrimonial sin justificación debiera contar con algún umbral que permita dirimir su concepción, y sea limitándonos a la presunción de la ley sobre incremento patrimonial no justificado o sobre la base de las pruebas obtenidas otorgarle un alcance mayor, como sucedería ante un caso de lavado de activos.

(12) Ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) – Artículo 18.

para un mismo gravamen por un mismo período fiscal.

También la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, podrá efectuar la determinación calculando las ventas o servicios realizados por el contribuyente o las utilidades en función de cualquier índice que pueda obtener, tales como el consumo de gas o energía eléctrica, adquisición de materias primas o envases, el pago de salarios, el monto de los servicios de transporte utilizados, el valor del total del activo propio o ajeno o de alguna parte del mismo. Este detalle es meramente enunciativo y su empleo podrá realizarse individualmente o utilizando diversos índices en forma combinada y aplicarse ya sea proyectando datos del mismo contribuyente de ejercicios anteriores o de terceros que desarrollen una actividad similar de forma de obtener los montos de ventas, servicios o utilidades proporcionales a los índices en cuestión. La carencia de contabilidad o de comprobantes fehacientes de las operaciones hará nacer la presunción de que la determinación de los gravámenes efectuada por la ADMINISTRACION FEDERAL en base a los índices señalados u otros que contenga esta ley o que sean técnicamente aceptables, es legal y correcta, sin perjuicio del derecho del contribuyente o responsable a probar lo contrario. Esta probanza deberá fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación o fundamentación de carácter general o basadas en hechos generales. La probanza que aporte el contribuyente no hará decaer la determinación de la ADMINISTRACION FEDERAL sino solamente en la justa medida de la prueba cuya carga corre por cuenta del mismo.

Artículo...: Cuando se tratare de ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación —a que alude el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1997 y sus modificaciones)— cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate, se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local.

Los incrementos patrimoniales no justificados a que se refiere el párrafo anterior con más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, representan ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias y en su caso, base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial en los impuestos al valor agregado e internos.

No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos considerará como justificados aquellos ingresos de fondos a cuyo respecto el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados.

(Artículo sin número incorporado por art. 1º, punto V de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.))

Antes de la modificación introducida por la Ley 25795, el inciso rezaba la siguiente leyenda:

“Los incrementos patrimoniales no justificados con más de un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, constituyen ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias...”

Se define la prueba como la razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de una cosa. Razón por la cual el indicio obtenido para constituir un hecho inferente debe reunir tal condición y en tal sentido permitir la concepción fáctica de la presunción legal.

No se descarta que la prueba constituya un elemento válido para la cuantificación de la materia imponible sin llegar a abordar estrictamente la presunción

legal, aunque en tal caso estará sujeto a debate y prueba para arribar con verosimilitud a la obligación tributaria respectiva.

Bajo tales parámetros, si la diferencia citada no existiese, no hay elemento inferente y por consiguiente tampoco se encontrará el elemento que se pretende inferir.

Por su parte los medios probatorios en el ámbito procesal atañen a la definición de prueba y “constituyen el acto o serie de actos procesales por los que se trata de convencer al juez de la existencia o inexistencia de los datos lógicos que han de tenerse en cuenta en el fallo.”

La importancia de la presunción definida como el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado radica en su aplicación correcta de acuerdo a la previsión legal.

Para que una presunción sea apreciada como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano.

En otros términos jurídicos, se debe diferenciar la ficción como aquel componente legal que “no falsea ni oculta la verdad, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.”

Algunos tributaristas plantean que “si bien la distinción entre presunciones absolutas propiamente dichas y ficciones parece clara en teoría, para los casos extremos puede presentar también ciertas zonas grises”.

A los efectos de solventar los argumentos contrarios del contribuyente ante la aplicación de la presunción legal, tanto en la determinación de la obligación mediante el acto administrativo emanado del juez competente, como en la etapa posterior ante el Tribunal Fiscal de la Nación y demás instancias, resulta indubitable que la prueba ofrecida en razón de aplicar el mecanismo de presunciones en general, debe reunir la solidez necesaria y suficiente para determinar la magnitud de la obligación por este mecanismo alternativo.

Señala en su artículo 163 el Código Civil y Comercial de la Nación Argentina que “las presunciones no establecidas por la

ley constituirán prueba cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeran convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica.”

Esto indica que si los elementos aportados en el proceso reúnen tales características se produce la exigencia prevista para este tipo de presunciones humanas. No obstante debe advertirse que el juzgador se limita a aplicar la presunción legal y por ende vedado a obtener otras a partir de aquella.

Gestión de fiscalización

El fenómeno financiero es único y complejo, encontrándose integrado por aspectos políticos, económicos, jurídicos y técnicos, según nos enseñara Benvenuto Griziotti. Asignando en cada ámbito de actuación: la política tributaria, las finanzas públicas, el derecho financiero o tributario y la administración tributaria, respectivamente.

Razón por la cual el estudio de una de las funciones de la administración tributaria, como es la fiscalización, involucra un fragmento de la parte técnica del fenómeno financiero que no debe soslayar la interrelación con los restantes componentes funcionales de la administración y los restantes elementos del citado fenómeno.

En opinión de Lamagrande(13), la administración tributaria es un sistema administrativo destinado a la justa aplicación de un régimen tributario congruente con una determinada política fiscal. Esto es que el sistema tributario es una herramienta de la política fiscal y por ende la administración tributaria es el instrumento para la ejecución de dicho sistema.

En orden a las apreciaciones vertidas, corresponde delimitar en primer lugar que la función de fiscalización presenta un alcance orientado a la ejecución del plan de fiscalización establecido por la administración tributaria toda vez que sus objetivos deberán estar en orden

con la definición de política fiscal, y dentro de ésta la política tributaria, cuya definición es ajena a la propia administración de los tributos.

En segundo lugar, la política económica, como aspecto aglutinante de la política fiscal y monetaria, presenta gradualmente mayor atención, dentro de sus objetivos, a la prevención del lavado de activos y en su defecto, su sanción. Esto pone de relieve factores conexos de mayor complejidad como sucede con la evasión fiscal, el contrabando u otros delitos de competencia de la Administración, con el lavado de activos de origen delictivo.

Función básica de fiscalización

Se ha definido la fiscalización como la acción mediante la cual la administración trata de evitar que los contribuyentes incurran en evasión o defraudación fiscal y, en caso de cometerlas, procurar detectarlas, probarlas y liquidarlas(14).

Debe indicarse que el concepto general esbozado tiene que ver con medidas y/o acciones preventivas y correctivas. Pero sustancialmente se dirige a considerar el aspecto general de la función de fiscalización.

Obsérvese que dentro de esa concepción amplia se ubica la inspección tributaria la cual se ha definido también como una función y que con relación a lo señalado por Lamagrande, la referencia que se produce en la literatura especializada, en uno y otro sentido, es indistinta.

La inspección tributaria se define como aquella que “se desarrolla mediante la comprobación e investigación de hechos imponderables reales, con arreglo a las leyes y reglamentos de aplicación, con el fin de que los respectivos impuestos sean liquidados y recaudados aún en los supuestos de falta de colaboración o de incumplimiento de sus obligaciones por parte de los sujetos pasivos”(15).

La posible existencia de elementos disociados en la conformación del hecho

imponible, lleva a indagar en la comprobación e investigación para lograr delimitar si verdaderamente se trata de aspectos de sustancia económica legal.

Clasificación

La clasificación(16) de la inspección tributaria dentro de los procesos primarios se define de la siguiente forma:

* Auditoría documental: es el tipo de auditoría que se lleva a cabo en las oficinas de la administración en base a toda la información contenida en los registros de los contribuyentes.

* Auditoría de campo: es la que se define como acción regular de la administración tributaria, sin embargo, debido a su naturaleza investigativa, generalmente es regulada de manera estricta. Dado que tiende a ser un proceso que consume mucho tiempo no se aplica a los contribuyentes menos importantes, a menos que haya sospecha de un serio fraude tributario.

A su vez se puede exponer otra clasificación (17) de acuerdo al tipo de inspecciones, aunque la misma dependerá del tipo de administración tributaria que se analice.

* Fiscalización periódica: la selección del contribuyente surge en base a un método de selección estándar, presenta un costo unitario bajo para el contribuyente como para el organismo fiscal. Frente a las diferencias que se generan, el contribuyente debe aportar los antecedentes específicos a los que alude la inconsistencia. Tiene importancia vital la calidad de la información, la excelencia o falta de ésta hace a la imagen de la administración tributaria. Esto implica la adecuada disponibilidad de una "Base de datos". En la administración tributaria argentina, se ubica en éste segmento la fiscalización preventiva y modular.

* Fiscalización sectorial: es una fiscalización que se orienta a sectores especiales de la economía. Se ubican aquí los contribuyentes de mediana y gran

(14) Radano, Alberto “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico” Revista Criterios Tributarios N° 125/126 – Asociación Mutual Federal de Empleados de la Dirección General Impositiva – Edición Propia – Página 59.

(15) Lamagrande, Alfredo Lamagrande, Alfredo J. “Recomendaciones propuestas para reducir la evasión fiscal” - Notas y Comentarios del Boletín N° 453 - Enero de 1992 - Editorial La Ley.

(16) Manual para las Administraciones Tributarias - Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias - 2001 - Instituto de Estudio de las Finanzas Públicas Argentinas - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

(17) Schütz García, Benjamín “El acceso a la información por la Administración Tributaria” - Servicio de Impuestos internos - Chile - Conferencia Técnica del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - Octubre de 2000 - Notas y Comentarios - Boletín N° 56 AFIP - Marzo de 2002 - Editorial La Ley SA - Páginas N° 335 y siguientes.

envergadura. Se trata de fiscalizaciones periódicas, revisiones estructuradas y un nivel medio de cobertura. En la administración tributaria argentina se ubica aquí la fiscalización especializada efectuada con la finalidad de elaborar prototipos de fiscalización a ser utilizados en la inspección ordinaria e integral.

* Fiscalización selectiva en profundidad: se fiscaliza al contribuyente a través de una auditoría completa, de larga duración y complejidad con uso intensivo de recursos humanos especializados. Los indicadores de selección se consideran vitales en este proceso. Para la administración argentina se ubicaría la inspección ordinaria e integral sobre grandes contribuyentes.

* Fiscalización selectiva estructurada: corresponde a programas especiales orientados a corregir una conducta específica de determinados grupos de contribuyentes y por tanto se orienta a la revisión de un tipo de información claramente definida con pautas de análisis establecidas. En la administración tributaria argentina puede ubicarse aquí parte de los planes de fiscalización destinados a un segmento determinado, por ejemplo la inspección de contribuyentes que no han declarado bienes registrables en el Impuesto sobre los bienes personales, en síntesis corresponde a programas específicos. Fiscalización especializada

Para llegar a la definición de la fiscalización especializada se requiere efectuar una distinción respecto a los denominados equipos polivalentes, y esto es porque tales equipos presentan un funcionamiento particular en el ámbito operativo dado que actúan en él auditores experimentados con alta capacidad técnica, mientras que la fiscalización especializada se encarga de un fragmento específico de la función. Es por ello, que en el presente trabajo se pretende ensayar un concepto de la misma y las particularidades que la caracterizan.

La fiscalización especializada constituye un segmento de la administración tributaria destinada a investigar el comportamiento económico de un sector en general y sobre cada agente u operador partícipe en particular, con la finalidad de desarrollar verdaderas estrategias

de fiscalización que permitan atender las fuentes y metodologías utilizadas en la evasión de los tributos, lo que sumado a la aplicación de campo, es decir la comprobación de los hechos imputables con arreglo a la legislación tributaria, indicarán los mayores o menores obstáculos que ofrecen dichos sectores para el desarrollo de la inspección tributaria. Debe agregarse que por la especialidad que presenta adopta funciones de asesoramiento y capacitación hacia los diversos niveles de la administración. En consecuencia, los estudios que desarrolla esta fiscalización constituyen un prototipo de fiscalización y sustento esencial de medidas estructurales, aplicables a un sector determinado como medidas de acción indirecta para combatir la evasión fiscal.

Como puede observarse, se vale de la inspección tributaria para corroborar la aplicación y viabilidad de tales medidas. Y ello es así, porque existen mecanismos de evasión que ocurren con el uso de los elementos que posee el propio contribuyente, como sucede con el computador(18).

Metodología en el fraude fiscal

La detección de las vías metodológicas utilizadas en los diversos sectores económicos para llevar a cabo la evasión de los tributos constituye un aporte sustancial a la fiscalidad en su conjunto, de allí la importancia al establecer cada pauta de conducta sobre los agentes económicos que resultan partícipes en cada maniobra.

El modelo psico-económico de evasión fiscal considera que el comportamiento evasivo no es un problema de naturaleza estrictamente económica, ni sociológica ni psicológica. Señalan De Juan y Truyols (1992) que "...a la hora de estudiar el fraude fiscal el interés debe centrarse en factores económicos y, también, en factores psicológicos del contribuyente, y en el entorno social. Dentro de este ámbito, el interés de los estudios transversales y longitudinales se focaliza en la forma en que los contribuyentes perciben la realidad fiscal, en los procesos cognitivos implicados en el comportamiento fiscal, y en el rol que juegan las actitudes, las características personales y el entorno

económico-social del contribuyente en el inicio y mantenimiento de su comportamiento fiscal honesto/ deshonesto"(19).

En el presente trabajo se efectúa un ensayo sobre los métodos que se utilizan a los efectos de evadir o en su caso eludir los gravámenes aplicados por la administración tributaria, los que pueden ser clasificados de la siguiente forma:

* Métodos de evasión con el uso de técnicas tributarias.

* Métodos de evasión con acciones fraudulentas.

* Métodos de evasión con acciones negligentes y que podrían llegar a enrolarse en conductas dolosas como las anteriores.

Pero como se puede percibir, aunque alguno de los métodos citados se involucre con otro u otros, expuestos o no, existe un común denominador: la existencia de una forma o mecanismo utilizado para evitar la tributación.

Métodos de evasión con el uso de técnicas tributarias

Tal vez a los efectos de utilizar un lenguaje más adecuado correspondería mencionar directamente como mecanismo, lisa y llanamente, de elusión de los tributos, pero a los efectos de remarcar la importancia del uso de los vacíos legales se indican simplemente como evasión dado que el efecto último está dado en ingresar el tributo en una medida distinta a la que realmente se debería ingresar al tesoro nacional si la legislación fuera adecuada.

En este ámbito se puede precisar que la legislación argentina presenta aspectos positivos y negativos.

Los aspectos positivos se encuentran dirigidos a mencionar, entre otros:

* La consideración de precios de transferencia en la ley de impuesto a las ganancias cuando se trata de situaciones de vinculación económica frente a un tratamiento tal vez distinto a operaciones entre partes independientes bajo el enunciado del artículo 15 y 8 de la ley mencionada, respectivamente, con el tratamiento diferenciado de los com-

(19) Lamagrande, Alfredo Julio "La evasión fiscal: algunos modelos que intentan su explicación" - Publicación de trabajos documentarios efectuada por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales - Febrero de 2001.

modities.

* El tratamiento diferencial previsto en el artículo 21 del decreto reglamentario y sus concordantes respecto a las operaciones que se celebran con países de baja o nula tributación con regímenes distintos frente a aquellos países que reuniendo tal condición celebren con nuestro país convenios de intercambio de información o adecuen su normativa interna que permita su exclusión de la lista con las características apuntadas.

* El condicionamiento en la deducibilidad de intereses respecto a la situación de subcapitalización de las empresas.

Mientras que los aspectos negativos, se pueden ubicar aquellos vinculados a la política tributaria, especialmente por el impuesto que recae sobre las transacciones financieras, provocando cierta disyuntiva entre la obtención de un recurso fiscal y el condicionamiento que genera sobre cuestiones económicas y monetarias, y con mayor énfasis, en el control sobre el comportamiento financiero de los agentes económicos en las cuestiones vinculadas al lavado de activos.

Otro de los aspectos negativos es la implementación práctica de los mecanismos positivos y los recursos procesales(20) que se han diagramado para incrementar la recaudación tributaria y que se verifican en la legislación actual.

Métodos de evasión con acciones fraudulentas

El método de evasión con acciones fraudulentas presenta determinados elementos:

* No se ingresa el impuesto que corresponde a los hechos imposables verificados y atribuibles a un contribuyente determinado.

* La falta de ingreso se produce bajo una clara intención de perjudicar al fisco. Claro que dicha situación puede ser consecuencia de la presentación o ausencia directa de la declaración jurada. Por lo que debe remarcarse la intencionalidad por encima de la forma

utilizada. Es decir, si se presenta la declaración jurada o no, puede ser irrelevante, cuando esencialmente la intención es, mediante el uso de un ardid o engaño, llevar adelante la acción de perjuicio.

De acuerdo al comportamiento económico en algunos sectores e pueden desentrañar las conductas que utilizan los operadores para llevar adelante la maniobra de evasión con acciones fraudulentas. Esto lleva a verificar ciertos patrones de conducta independientes respecto a la actividad. Dichos patrones se traducen en los siguientes aspectos:

Uso de personas sin capacidad contributiva para atribuir operaciones económicas sustancialmente importantes.

- *Abuso por cuestiones económicas.
- *Inconsistencias en la inscripción tributaria.
- *Inconsistencias en la presentación de declaraciones juradas.
- *Morosidad en el pago y su consecuente "Incobrabilidad".
- *Alta rotación de agentes partícipes
- *Incurción en delitos en contra de la fe pública (falsificación de documentos privados) afectando, además de la hacienda pública, otros bienes jurídicos tutelados.

Desarrollo de operaciones con varios participantes

- *Vinculación de varios operadores con magnitudes importantes.
- *Vinculación de distintas jurisdicciones de la administración tributaria.
- *Vinculación de distintos territorios y/o naciones lo que se traduce en planificación global del contribuyente frente a ciertas acciones particionadas de las distintas administraciones tributarias.

Solvencia financiera de los operadores ocultos

Flujo financiero, bancario o no, que se dirige a solventar la operación real que una vez concretada se incorpora a la

economía formal a través de los "supuestos contribuyentes".

* Cuando la finalidad es tributaria: la mayor obligación fiscal recae en el "pseudotribuyente" sin capacidad contributiva con el fin de cometer fraude fiscal.

* Cuando la finalidad es extratributaria(21): en el "pseudotribuyente" recae una obligación fiscal vinculada a una supuesta actividad legal y real. En este caso el fraude fiscal puede ser un objetivo secundario, lo primordial se ubica en demostrar realidad y legalidad en la operación.

Incentivo operacional

Al igual que en el planteo anterior, el incentivo operacional depende del objetivo perseguido.

*Ante la finalidad tributaria: el objetivo inmediato se traduce en no pagar el impuesto respectivo, el aliciente sustancial viene dado por la alícuota del gravamen que ingresa al patrimonio personal del operador oculto y no al erario público, mientras que en caso de operar algún régimen de retención sobre las transacciones involucradas, el incentivo se traduce en la diferencia entre la alícuota y dicha retención. Esta situación se agrava si obtiene la devolución de la retención prevista en forma sistémica en determinados regímenes. Ante un objetivo de esta naturaleza, se pone de relieve un aumento de rentabilidad basado en delitos tributarios.

* Ante una finalidad extratributaria: el objetivo inmediato se traduce en dar una apariencia real de actividad, incorporando paulatinamente alguna actividad real que legitime la operatoria. Este mecanismo no descarta que se incorpore la finalidad tributaria. Tal como se ha señalado, el objetivo en el caso de lavado de una actividad ilegal no es la rentabilidad sino otorgar una apariencia legal de la misma.

Liberalidad en la actuación como agentes de retención

*Las distintas legislaciones reservan a

(20) Artículo 2 de Ley 25345. En nuestra opinión, la reglamentación del artículo 34 de la Ley 11683 con la derogada RG 151 y sus modificaciones constituía una herramienta más idónea para monitorear el cómputo del crédito fiscal y la deducibilidad del gasto. Esta apreciación no pretende disminuir otros aspectos positivos que sí presenta la Ley 25345.

(21) Se efectúa el análisis considerando las maniobras de lavado de activos.

la administración tributaria la facultad de designar quienes revestirán la calidad de agentes de retención en los distintos regímenes, todo ello en orden a la responsabilidad y posibilidad de control recaudatorio que la misma deposita en determinados contribuyentes. No obstante, se verifica que en determinadas situaciones se adopta una definición “en blanco” sobre el sujeto frente a la designación en orden exclusivo a la actividad que éste desarrolla. Esto trae aparejado que quien se inscribe en la administración bajo dicha actividad adquiere per se la calidad de agente de retención. De hecho puede suceder que no necesariamente desarrolle la actividad que lo considere como tal aunque su respaldo documental así pretenda exponerlo, al menos hasta que sea

detectado por la administración tributaria.

Métodos de evasión con acciones negligentes y que podrían llegar a enrolarse en conductas dolosas como las anteriores.

La acción culposa presenta ciertas características que la ubican como aquellas conductas desarrolladas con negligencia, imprudencia o impericia, aunque de su estudio en esencia puede no serlo dado que las acciones que involucra pueden ir más allá de dicha concepción.

Dado un determinado comportamiento como sucede al no practicar una retención determinada, o que practicada ésta, sea poco relevante frente a los volúmenes que acostumbra operar el

contribuyente, es probable que dicha conducta no sea más que negligente frente al cumplimiento de la obligación fiscal.

Ahora bien, cuando una acción de esta naturaleza se transforma en habitual existe una clara intención de perjudicar al fisco(22).

La distinción efectuada no puede ser concebida sólo desde un punto de vista conceptual sino por medio del análisis económico, documental, financiero y de técnica tributaria. Es decir que requiere la reunión de elementos probatorios, de manera que una vez obtenidos éstos es probable que nos ubiquemos en el apartado precedente, todo depende de los indicios y las probanzas que presente cada uno de ellos.

(22) Aquí debe diferenciarse la conducta negligente del contribuyente como una maniobra, de aquella que surge como condicionantes económicos en situaciones de crisis económicas y financieras. Mientras en los primeros estas resultan simuladas en los segundos resultan totalmente concretas.